

РЕШЕНИЕ

№ 1934

гр. София, 24.03.2015 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 16
състав**, в публично заседание на 03.12.2014 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Гургана Маринова, като разгледа дело номер **6715** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба вх. № 18533 от 04.07.2013 година, по описа на Административен съд – София град, подадена от У. П. Ю. Е. С. Е., ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица]/87, представлявано от Д. Т., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт (РА) №[ЕИК]/17.12.2012г., издаден от Р. Г. С., на длъжност главен инспектор по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Националната агенция за приходите (НАП) – Големи данъкоплатци и осигурители (ГДО), потвърден с Решение № 918/22.05.2013г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) – С..

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт в частта, с която е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 976 393,04 лв. за данъчни периоди м.07, 09, 11.2008г. и относно допълнително установен корпоративен данък за 2008г., 2009г., 2010г. и 2011г. в размер на 119 021,43 лв. и начислени лихви за забава в общ размер на 362 486,26лв. Изложени са доводи за незаконосъобразност и необоснованост на ревизионния акт, както и че същият е издаден при съществени нарушения на административнопроизводствените правила. Според жалбоподателя фактите по случая не са спорни: установено е, че ревизираното дружество е инженерингова и консултантска компания, ангажирана от Н. ЕАД по проекта А. Б. по договор от 31.01.2005г. С цел временно настаняване на персонал е сключен договор за наем с Р. Р. Парк АД, но поради забавянето през 2009г. на изпълнението на проекта А. Б., както

и преустановяването му с Решение на МС от март 2012г., към ревизирия период, както и понастоящем сградите по договора за наем не са завършени. Съгласно графика за изпълнение на проекта А. Б., най-интензивният период на строителство се е очаквало да бъде в периода 2012г. - 2014г., когато е следвало да бъдат ангажирани повече от 6 500 души, за което е имало необходимост от осигуряване на места за настаняването им. Жалбоподателят излага довод, че в случая се касае за проект, който следва да бъде разработен от изпълнителя, поради което логически обосновано е извършване на авансово плащане на част от стойността на бъдещото възнаграждение. Подчертава също, че това е единствената дейност на Р. Р. Парк АД - изграждане на жилищен комплекс от седем сгради. Позовава се на констатации на ревизионен акт на Р. Р. Парк АД, в който е обхванат и процесния период, и в който относно финансирането на дружеството е установено, че същото е формирано от „собствени оборотни средства от получен аванс по силата на договор за наем от 20.06.2008г. с У. П. Ю. Е. С. Е. в размер на 5 858 358,22 лв.”. Жалбоподателят оспорва извода на органите по приходите за наличие на привидна сделка, като счита, че в тежест на приходната администрация е да докаже това твърдение. Излага довод за липса на установеност на субективен елемент, което е задължително условие за наличието на привидност. Изразено е искане за отмяна на оспорения акт и за присъждане на направените от жалбоподателя разноски.

В проведените по делото съдебни заседания жалбоподателят се представлява от адвокат П., който поддържа жалбата по изложените в нея мотиви. Представя писмени бележки. Претендира присъждане на направените във връзка с делото разноски.

Ответникът – директор на дирекция ОДОП – С., при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, юрисконсулт Н. оспорва жалбата и изразява искане същата да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Представя писмени бележки.

Административен съд – София град, след като обсъди доводите на страните и прецени събраните и приети по делото доказателства, приема за установена следната фактическа обстановка:

На основание заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1200155/23.04.2012г., изменена със заповеди № 1200194/17.05.2012г., № 12002220/07.06.2012г. и № 1200286/23.07.2012 г., издадени от П. Л. Д., на длъжност началник отдел Контрол при ТД на НАП ГДО С. е възложено извършването на ревизия на У. П. Ю. Е. С. Е. за определяне на задълженията по реда на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) /отм. и нов/ за периодите от 01.04.2006г. до 31.03.2012г., по реда на Закона за облагане доходите на физически лица (ЗОДФЛ) /отм./ за периода от 01.01.2006г. до 31.12.2006г., по Закона за данъците върху доходите на физически лица (ЗДДФЛ) за периода от 01.01.2007г. до 31.12.2011г., както и по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) /отм. и нов/ за периодите от 01.01.2006г. до 31.12.2011г.

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад /РД/ № 1200286 от 09.10.2012г., връчен на упълномощено лице на 18.10.2012г. Срещу РД е подадено възражение с вх.№ 26-У-17087/03.12.2012 г., с което са представени допълнителни доказателства, подробно описани в ревизионния акт. Ревизиращият орган не е приел за основателни направените възражения, за което е изложил мотивите си в ревизионния акт.

Ревизията приключва с РА №[ЕИК]/17.12.2012г., издаден от Р. Г. С., на длъжност главен инспектор по приходи при ТД на НАП ГДО, упълномощена със Заповед за

определяне на компетентен орган /3./ № К 1200286/11.10.2012г.

С ревизионния акт е определен резултат за ревизираните периоди ДДС за внасяне, корпоративен данък и лихви за забава в общ размер на 56 846 480,67 лв., при деклариращи от лицето ДДС за внасяне и корпоративен данък в общ размер на 54 899 287,14 лв.

С жалба вх. № 26-У-580 от 15.01.2013г. по регистъра на ТД на НАП ГДО, в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК, е постъпила жалба срещу РА. С Решение № 918/22.05.2013г. РА №[ЕИК]/17.12.2012г. е потвърден в обжалваната част. Решението е издадено в срока по чл. 155, ал.1 от ДОПК, удължен по реда на чл. 156, ал. 7 от Д. и от компетентен орган. Решението е връчено по електронен път на 28.05.2013г. РА №[ЕИК]/17.12.2012г., в потвърдената с решението част е оспорен пред Административен съд – София град с жалба, подадена чрез решаващия административен орган на 11.06.2013г. Спазен е срокът за обжалване по реда на чл. 156, ал.1 от ДОПК, жалбата е подадена от надлежна страна – адресат на оспорения акт, с който в нейна тежест се установяват задължения. Предвид последното съдът намира, че жалбата е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт, включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, че оспореният РА №[ЕИК]/17.12.2012г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната Заповед за определяне на компетентен орган № К 1200286/11.10.2012г., издадена от органа, възложил ревизията. Последният е оправомощен на основание чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК и чл. 11, ал.3, вр. ал.1, т.4 от ЗНАП със заповед № ГДО-65/17.04.2012г., издадена от директора на ТД на НАП ГДО. В ревизионното производство не са допуснати процесуални нарушения, които могат да се квалифицират като съществени и да обосноват самостоятелно основание за отмяна на ревизионния акт.

Между страните не се спори, че през ревизирания период У. П. Ю. Е. С. Е. е извършвало консултантски и инженерни дейности по проекти за изграждане на А. Б. по договор с Национална електрическа компания ЕАД (Н.), по проект за рехабилитация на 1-6 блок на Т. М. Изток 2, за изграждане на 3-4 блок на А. М., по договор със Словенска електрарне А.С. и други.

Предмет на оспорване в настоящето производство е непризнат на основание чл.70, ал.5, чл.68, ал.1, т.1, чл.68, ал.2 от ЗДДС данъчен кредит общо в размер на 976 393,04лв. по три фактури, издадени от Р. Р. Парк АД с ЕИК[ЕИК].

С фактура № 1/08.07.2008г. с данъчна основа 2 44 787,50 лв. и ДДС в размер на 488 957,50 лв., от Р. Р. Парк АД е фактурирано получаване на аванс по договор от 20.06.2008г., сключен с У. П. Ю. Е. С. Е.. Предметът на фактури № 2/16.09.2008г. с данъчна основа 1 629 858,33лв. и ДДС 325 971,67лв. и № 3 от 21.11.2008г. с данъчна основа 807 319,35лв. и ДДС в размер на 161 463,87лв. е „плащане по договор от 20.06.2008 г.”.

В ревизионното производство е установено, че спорните фактури са издадени във връзка с договор за наем от 20.06.2008г., сключен между Р. Р. Парк АД, в качеството му на наемодател и У. П. Ю. Е. С. Е. като наемател. Тъй като наемателят е инженерингова и консултантска компания, ангажирана от Националната електрическа

компания ЕАД (Н. ЕАД) като архитект-инженер по проекта А. Б. за предоставянето на услуги с цел подпомагане реализацията на проекта и в тази връзка се нуждае от настаняване на своите служители в близост до работната площадка. Според договора наемодателят се задължава да построи и предостави за временно ползване на наемателя апартаменти и паркоместа в подземните гаражи за временно настаняване на персонал на наемателя, във връзка с предоставяне от негова страна на услугите по проекта А. Б.. Договорено е наемането на 95 различни по големина апартаменти и съответния брой паркоместа в подземните гаражи на сградите.

Съгласно договора, наемодателят се задължава да построи и въведе в експлоатация до 31 май 2009г. обектите от сграда № 1, а до 31.12.2009г. - тези от сгради № 3 и № 5. Ползването на договорените имоти от наемателя е за срок от 10 години от датата на тяхното предаване за ползване или до датата на приключване на ангажиментите на наемателя по проекта А. Б.. Договореното възнаграждение е в размер на 2 500 000,00 евро, дължимо както следва: 1 500 000,00 евро в срок от седем дни след влизането в сила на договора и в срок до 10 дни от започване на строежа - останалата сума в размер на 1 000 000,00 евро.

Съответно наемодателят в срок до 10 дни от подписването на договора се задължава да предостави за своя сметка обезпечение в полза на наемателя, като в договора са дадени възможности за няколко варианта за обезпечение - безусловна и неотменима банкова гаранция, залог върху вземания на наемодателя от други лица, поръчителство от наемателя и други приемливи обезпечения.

С Анекс № 1 от 29.09.2008г. към договора, е променена конфигурацията на договорените 95 апартамента - по-малко на брой тристайни и двустайни апартаменти за сметка на по-голям брой едностайни, както и е допълнено, че наемателят ще плаща отделно такса смет и режийни разходи - ток, вода, отопление и др. такива.

С Анекс № 2 от 12.11.2008г. към договорените обекти се добавят и офиси, а сумата по договора се увеличава от 2 500 000.00 евро на 2 995 331.00 евро. Наемът на офис помещенията се предплаща за 3 години.

Във връзка с клаузите на посочения договор за наем, в хода на ревизията е представен и договор за поръчителство от 30.06.2008г. Съгласно него, въз основа на сключения договор за наем на апартаменти и паркоместа, част от жилищен комплекс в [населено място], като същите ще бъдат използвани от персонала на наемателя във връзка с работата му по изпълнение на проекта А. Б., наемодателят е задължен да предостави обезпечение в полза на наемателя, с което да гарантира изпълнението си по договора за наем. В тази връзка страни по договора за поръчителство са Р. Р. Парк АД (наемодател), У. П. Ю. Е. С. Е. (наемател) и Д. Си Ар Е. (поръчител) с ЕИК[ЕИК]. С договора поръчителят се задължава да отговаря солидарно и неограничено за изпълнението на всички настоящи и бъдещи условия и безусловни задължения на наемодателя спрямо наемателя, произтичащи от процесния договор за наем.

Във връзка с извършена насрещна проверка на Р. Р. Парк АД, на дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ). Представени са договорът за наем от 20.06.2008г. и трите издадени към ревизираното лице фактури с приложени към всяка от тях банкови извлечения за плащане на авансовите суми, както и анекси №1 и № 2 към договора за наем и приложения № 1 и № 2.

От Р. Р. Парк АД са представени също така договори за проектиране от 05.02.2008г. и за извършване на СМР от 07.02.2008г. с Б. С О., анекси, стойностни сметки, справка за

разпределение на стойностите по видове работи, счетоводни справки по сч.см. 602 - разходи за външни услуги и см.611 - разходи за основна дейност, главна книга, баланс и приемо-предавателен протокол по спецификация от 01.11.2010г. за доставка на обзавеждане.

При проверката е представена справка за етапите на завършеност на обектите и ревизиращият орган е установил, че към датата на проверката 15.08.2012г. сградите не са завършени и въведени в експлоатация. Същото е установено и от счетоводна справка по сметка 611, според която към 31.07.2012г. е отчетено незавършено строителство.

По данни от Търговския регистър е установено, че Р. Р. Парк АД е новосъздадено дружество с капитал от 50 хил. лв. и през 2007г. и 2008г. е закупило в [населено място] земи на стойност 2 114 хил.лв. От годишните финансови отчети на дружеството, ревизиращият орган е констатирал, че Р. Р. Парк АД през 2008 г. е започнало строеж със средства, получени основно от авансовите плащания от У. П. Ю. Е. С. Е. - 4 882 хил.лв., както и търговски заеми от свързани лица в размер на 2 872 хил.лв. Срокът за изпълнение на една част от договора е до 31 май 2009г. - за обектите от сграда № 1, а до 31.12.2009г. за сгради № 3 и № 5. От У. П. Ю. Е. С. Е. не са предявени претенции към неизпълнението. Ревизираното дружество не се е възползвало от клаузите на договора за поръчителство, сключен с Д. Си Ар Е.. У. П. Ю. Е. С. Е. е превеждало за консултантски услуги на Д. Си Ар Е. изцяло сумите по издадените му фактури, без да упражни правото си на прихващане съгласно т.4 от договора за поръчителство.

В хода на ревизията е установено, че със споразумение от 24.01.2011г. за прехвърляне на права и заместване в задължения, две нови дружества У. П. Б. Е. и У. П. Н. С. ЕАД са поели изпълнението на всички други договори, които са били в сила към момента на сключване на споразумението и по които У. П. Ю. Е. С. Е. е било страна. След извършеното прехвърляне на права и задължения на У. П. Н. С. ЕАД, въз основа на решение на Съвета на директорите на У. П. Ю. Е. С. Е., ревизираното дружество остава без налични активи и текуща дейност и само сумата в размер на 4 881 965,18 лв., осчетоводена по сметка 6511 „Разходи за бъдещи периоди” не е прехвърлена като актив на У. П. Н. С. ЕАД.

Предвид описаните обстоятелства, ревизиращият орган е приел, че сключеният от У. П. Ю. Е. С. Е. договор за наем представлява сделка, прикриваща финансиране на Р. Р. Парк АД и е с цел отклонение от данъчно облагане. Според ревизиращият орган, при финансирането, което ще бъде възстановено от получателя посредством извършване на услуга е налице паричен поток, който не отговаря на понятието за доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС и предоставянето на който не се извършва с цел заплащане на стоки или услуги. На основание чл. 70, ал. 5, чл.68, ал.1, т.1, чл.68, ал.2 от ЗДДС не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 976 393,04 лв., по фактури № 1/08.07.2008г.; № 2/16.09.2008г. и № 3/21.11.2008г., издадени от Р. Р. Парк АД.

С ревизионния акт е извършено и увеличение на счетоводните финансови резултати за 2008г., 2009г., 2010г. и 2011г. със суми, за които на основание чл.16, ал.1 във връзка с чл.16, ал.2 т.3 от ЗКПО ревизиращият орган е приел, че представляват неотчетени приходи от лихви за съответните периоди по извършеното от У. П. Ю. Е. С. Е. финансиране на Р. Р. Парк АД. Изложени са мотиви, че за извършеното от У. П. Ю. Е. С. Е. финансиране на Р. Р. Парк АД не е договорена или начислена от лицата лихва за

предоставените средства, което е в нарушение на счетоводното законодателство и по-конкретно свързаните с Международен счетоводен стандарт М. 18 - „Приходи” и М. 39 - „Финансови инструменти: признаване и оценяване” разпоредби. Според посочените стандарти, приходите от лихви се признават текущо, когато сумата на приходите може да бъде надлежно изчислена и предприятието има икономическа изгода.

С ревизионния акт е определен лихвен процент в размер на 9,74 на сто според лихвената статистика на БНБ за кредитите над 1 млн. евро за сектор нефинансови предприятия

В съответствие с изложеното, на основание чл.16, ал.1 във връзка с чл.16, ал.2, т.3 от ЗКПО за 2008г. е увеличен финансовия резултат с неотчетени приходи от лихви в размер на 260 614,32 лв.; увеличението на финансовите резултати на посоченото основание за 2009г., 2010г. и 2011г. е в размер на 578 529,15 лв. за всяка отчетна финансова година. Определено е задължение, в резултат от допълнително установен корпоративен данък в общ размер на 119 021,43 лв.

Относно определените задължения по реда на Закона за данъка върху добавената стойност.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 2 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т.1 от ЗДДС право на данъчен кредит възниква по отношение на данък, който е станал изискуем, поради извършено плащане във връзка с доставка на стоки или услуги, преди самите те да са доставени.

В хода на съдебното производство е изслушано заключение на съдебносчетоводна експертиза, прието без оспорване от страните. Вещото лице установява, че фактури № 1/08.07.2008г., № 2/16.09.2008г. и № 3/21.11.2008г. са издадени въз основа на договор за наем от 20.06.2008г. между У. П. Ю. Е. С. Е. като наемател и Р. Р. Парк АД като наемодател, във връзка с извършени плащания по банков път. Съгласно представените банкови извлечения от разплащателна сметка в евро с номера 74/08.07.2008г., 105/16.09.2008г. и 139/20.11.2008г. на У. П. Ю. Е. С. Е. горепосочените фактури са платени по банков път. Извършването на плащанията е потвърдено и от ревизиращия екип (стр. 4 от РД). Срещу така извършените плащания Р. Р. Парк АД се е задължило да построи и предостави за временно ползване на наемателя У. П. Ю. Е. С. Е. апартаменти, паркоместа, подземни гаражи и офиси.

Вещото лице е установило и при двете страни, че плащанията са осчетоводени като авансови плащания с оглед извършване/получаване на бъдещи услуги, а не като получен кредит, подлежащ на връщане:

- при Р. Р. Парк АД плащанията са осчетоводени като получени авансови плащания по договор за наем от 20.06.2008г., по кредита на сметка 4121 - Клиенти по аванси с данъчната основа по фактурите и по кредита на сметка 4532 - Начислен данък за продажбите с ДДС по фактурите.

- при У. П. Ю. Е. С. Е. плащанията са осчетоводени по дебита на сметка 6511 - Нефинансови разходи за бъдещи периоди с данъчната основа по фактурите и по дебита на сметка 45311 - Начислен данък за покупките с ДДС по фактурите

В представения договор за наем от 20.06.2008г. е изяснен характерът на услугите; индивидуализирани са конкретните обекти, които ще се предоставят

за ползване - въз основа на чл. 1.1. и 1.2. и Приложение №1 (в следствие и Приложение №1а), определена е и конкретната наемна цена за ползването на обектите - въз основа на чл. 2 от договора и приложение №2, както и начинът на приспадането ѝ от авансовото плащане. Видно от заключението на вещото лице, както през 2008г., така и през 2009г. са били предприети действия по строителство на комплекса, в който са разположени обектите - предмет на договора за наем – констатирано е, че по сметка 611 – Разходи за основна дейност са натрупаните разходи в размер на 10 219 387,73 лв. - разходи за основна дейност - незавършено строителство към 31.12.2009г. Установено е и наличието на финансиране за изграждането на обекта, отделно от получените авансови плащания - вещото лице е установило, че през 2009г. Р. Р. Парк АД е сключило два договора за банков заем във връзка с изграждане на селището, в което се намират обектите, подлежащи на отдаване под наем - договор за банков кредит № 5/21.01.2009г. между Обединена българска банка АД /О./ като кредитор и Р. Р. Парк АД като кредитополучател за сумата от 9 000 000,00 евро, като кредитът е отпуснат за инвестиции - за изграждането на жилищен комплекс Б. и договор за банков кредит № 6/21.01.2009г., между Обединена българска банка АД /О./ като кредитор и Р. Р. Парк АД като кредитополучател за сумата от 1 000 000,00 евро, като кредитът е отпуснат за оборотни средства в режим на кредитна линия - за плащане на дължим ДДС при изграждане на селище жилищен комплекс Б..

Видно също от заключението на вещото лице, доставчикът Р. Р. Парк АД е начислил ДДС по издадените фактури № 1/08.07.2008г., № 2/16.09.2008г. и № 3/21.11.2008г. и същите са участвали при определянето на декларирания резултат по ЗДДС за периодите - м.07, м.09 и м.11.2008г. За тези данъчни периоди на Р. Р. Парк АД е извършена ревизия за установяване на задължения по ЗДДС, завършила с издаването на Ревизионен доклад № 904266/14.09.2009г. и съответно Ревизионен акт № [ЕГН]/06.10.2009г., касаещ установяване на задължения за ДДС за данъчните периоди м.04.2008г. - м.05.2009г.

В приетото заключение на съдебносчетоводната експертиза е извършен анализ на констатациите на посочения ревизионен доклад и ревизионен акт, като е установено, че при извършената ревизия на Р. Р. Парк АД органите по приходите не са установили задължения по ЗДДС, различни от декларираните за периоди м.07.2008г., м.09.2008г. и м.11.2008г. В Ревизионен акт № [ЕГН]/06.10.2009г. се сочи, че за ревизирания период Р. Р. Парк АД е декларирало облагаеми доставки с У. П. Ю. Е. С. Е.. Предмет на сделките са аванс по договор от 20.06.2008г. и плащане по договор от 20.06.2008г. Д. кредит за периода на ревизията е формиран основно от платени аванси и получени услуги от Б. С. О. за проектиране, за изграждане на ВиК услуги, окончателно плащане за проект и СМР на блокове от 1 до 6, а също и СМР външни ВиК мрежи, получени от П. и Сие Е., правни и счетоводни услуги. За всички получени услуги ревизираното лице има сключени договори, а за извършените СМР има издадени протоколи. За ревизирания период не са установени различия с декларираните от ревизираното лице данни.

Съгласно разпоредбата на чл. 25, ал.6 от ЗДДС (ред. ДВ, бр. 113/2007г., относима към ревизирания период), когато, преди да е възникнало данъчно

събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането). Предвид законовия текст, не са поставени допълнителни изисквания, нито разграничителни критерии, които следва да са изпълнени, за да бъде квалифицирано дадено плащане като авансово. Достатъчно е плащането да предхожда възникването на данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал.2, 3 и 4 от ЗДДС и да бъде извършено с цел осъществяване на доставката. В този смисъл, всяко плащане, което е част от договорената цена по определена доставка и е извършено преди самата доставка представлява авансово плащане и на датата на неговото извършване данъкът става изискуем. Настъпилите обстоятелства след упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит и забавеното фактическо изпълнение на доставката в последствие не може да обоснове извод за първоначална липса на право на данъчен кредит по спорните фактури. Нито към момента на издаване на РА, нито и към настоящия момент договорът за наем, във връзка с който са извършени авансовите плащания, не е прекратен, поради което не може да се презюмира от органите по приходите, че той няма да бъде изпълнен и договорените услуги никога няма да бъдат осъществени, независимо от настъпилото забавяне.

Посоченото в РА реструктуриране на дейността на У. П. Ю. Е. С. Е., извършено през 2011г. и прехвърлянето на някои дейности на У. П. Н. С. ЕАД, също не може да обоснове извод, че договорът няма да бъде изпълнен. У. П. Ю. Е. С. Е. не преустановява дейността си след реструктурирането, а само преустановява предоставянето на услуги на Национална електрическа компания ЕАД, като тези услуги ще се предоставят от друго дружество. Не съществува каквато и да е правна пречка У. П. Ю. Е. С. Е. да получи договорените услуги от Р. Р. Парк АД и съответно да ги предостави на трети лица, в т.ч. и на У. Н. С. ЕАД. В този случай отново ще бъдат изпълнени изискванията на ЗДДС за наличието на правото на данъчен кредит и не се променят намеренията на страните за предоставяне на определени недвижими имоти под наем.

Установено е наличието на сключен договор между У. П. Ю. Е. С. Е. и Р. Р. Парк АД за предоставянето под наем на обекти, които предстои да бъдат изградени, установено е по безспорен начин и извършването на плащане, целящо получаването в бъдещ период на услуги по отдаване под наем на изградените обекти. Установено е, че действието на този договор не е прекратено и страните не са постигали съгласие, че същият няма или не следва да бъде изпълняван. Нито една от страните по договора не е заявила отказ от изпълнение на задълженията си. В този смисъл, правото на данъчен кредит следва да се признае на основание чл. 68, ал. 1, т. 2 ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, след като са налице доказателства за извършеното плащане с оглед бъдещата доставка на стока или услуга. Действително, към момента на ревизията, както и впоследствие услугата не е предоставена, но задължението за извършването ѝ не е отпаднало. Фактите, допълнително възникнали след упражняване на правото на данъчен кредит и забавяне на осъществяването на договорената услуга нямат отношение към коригиране на ползвания данъчен кредит по реда на чл. 78 и чл. 79 ЗДДС. Евентуално

разваляне или прекратяване на договора и изобщо обстоятелство, водещо до неосъществяването на договорените услуги биха имали отношение към коригиране на правото на данъчен кредит в последващ период по реда на чл. 78 и чл. 79 ЗДДС, но не и към правото на първоначално приспадане на данъчен кредит. В този смисъл е практиката на Съда на ЕС в решение по дело C-107/13 Ф. О., където в т.49-51, съдът посочва, че правото на данъчен кредит се определя от намерението за използване на стоките и услугите, и евентуални възникнали последващи обстоятелства могат да наложат корекция на първоначално упражненото право на данъчен кредит на основание чл. 184-186 от Директива 2006/112. В ревизионния акт, на страница трета органът по приходите определя плащанията по фактурите като „финансиране, което ще бъде възстановено от получателя посредством извършване на услуги“. Фактът на предоставяне на финансиране, което е уговорено да се възстановява посредством извършване на услуги, по същество е факт на плащане с оглед получаване на бъдеща услуга. Това напълно съвпада с хипотезата на чл. 25, ал. 6 ЗДДС и чл. 68, ал. 1, т. 2 ЗДДС - авансово плащане по доставка, която по силата на тази разпоредба води до изискуемост на ДДС.

В случая следва да се отбележи и обстоятелството, че в ревизионния акт, съставен на Р. Р. Парк АД е прието наличието на основание за начисляване на данък по процесните фактури, издадени към У. П. Ю. Е. С. Е. за авансово плащане и плащане по договор. Получените плащания не са квалифицирани като финансиране и не са установени основания за корекция. Следователно, налице е различно третиране от страна на приходната администрация на идентични факти, което е незаконосъобразно и е в противоречие с изискването на чл. 2, ал.1 от ДОПК. С процесния ревизионен акт правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от Р. Р. Парк АД фактури не е признато на основание чл. 70, ал. 5 от ДОПК, според който не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Същевременно в ревизионния акт, издаден на Р. Р. Парк АД данъкът, отразен в същите фактури не е признат на начислен неправомерно.

По така изложените съображения настоящата инстанция намира, че оспореният ревизионен акт №[ЕИК]/17.12.2012г. е незаконосъобразен в частта му, с която на основание чл. 70, ал. 5, чл.68, ал.1, т.1, чл.68, ал.2, от ЗДДС не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 976 393,04 лв., по фактури № 1/08.07.2008г.; № 2/16.09.2008г. и № 3/21.11.2008г., издадени от Р. Р. Парк АД.

Относно определените задължения по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане.

Съгласно чл. 16, ал. 1 във вр. с ал. 2, т. 3 от ЗКПО за отклонение от данъчно облагане се смята и получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността. Доказателствената тежест за установяване на наличието или липсата на условия за отклонение от данъчно облагане е изцяло върху приходните

органи. Това е така, тъй като липсва презумпция за вярност на фактическите констатации, съдържащи се в РА, поради което се прилага общият принцип, че всяка от страните във връзка със спорното право следва да докаже фактите и обстоятелствата, които твърди. В случая органите на приходната администрация са тези, които твърдят, че са налице условия, които водят до отклонение от данъчно облагане, и те следва да докажат наличието на тези законови предпоставки, за да се премине към облагане по реда на чл. 16 ЗКПО.

В разглеждания случай не са представени доказателства от страна на органите по приходите, които по несъмнен начин да обосновават наличието на прикрита сделка, представляваща финансиране, вместо заплащането на аванс с цел получаване на бъдеща услуга. Както бе посочено, установен е сключен договор между страните, плащане по договора, с цел получаване на бъдеща услуга – наем на изградени обекти, както и е установено, че договорът продължава да действа, независимо, че не е изпълнен. Не са доказани факти и обстоятелства, от които може да се съди за намерение, съществуващо в страните по договора за сключването на сделка по финансиране.

Извършеното увеличение на финансовия резултат е незаконосъобразно и поради обстоятелството, че точният размер на приходите, с които е увеличен финансовия резултат на У. П. Ю. Е. С. Е. за всяка от годините 2008-2011 г. е определен в нарушение на закона.

От мотивите на ревизионния доклад е видно, че размерът на лихвата, която У. П. Ю. Е. С. Е. е следвало да начисли, е определен в размер на 9,74% годишно въз основа на лихвената статистика на БНБ.

Тази лихвена статистика отразява сключваните договори за банкови кредити на нефинансови предприятия, т.е. лихвата, по която търговските банки предоставят кредити на нефинансови предприятия. В разглеждания случай се касае за средства, предоставени от едно търговско дружество на друго търговско дружество, а не за банков кредит. Не са представени доказателства, от които да се установява, че същата статистика е приложима и по отношение на предоставени заеми между търговски дружества. Съгласно даденото определение в §1, т. 32 ЗКПО пазарна лихва е лихвата, която би била платена при същите условия за предоставен или получен кредит под каквато и да е форма по сделка между лица, които не са свързани. Пазарната лихва се определя според условията на пазара, като се отчитат всички количествени и качествени характеристики на сделката - форма, размер и валута на предоставените средства, срок на предоставянето им, вид, размер и ликвидност на обезпечението, кредитният риск и други рискове, свързани със сделката, профил на кредитополучателя или лизингополучателя, както и всички други условия и обстоятелства, влияещи върху размера на лихвата.

Следователно при определяне на пазарната лихва органите по приходите е следвало да анализират обстоятелствата, посочени в §1, т. 32 ЗКПО. Данни за такъв анализ не се съдържат както в РД, така и в РА. Следвало е да се приложи реда, регламентиран с Наредба № Н-9 от 14 Август 2006г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени и по този ред да определи размера на дължимата лихва във връзка със соченото в

мотивите на РА предоставяне на безвъзмездно финансиране. Неспазването на този ред води до неправилно определяне на данъчната основа и съответно на незаконосъобразно определяне на дължимия данък.

По изложените съображения съдът намира за незаконосъобразно извършеното увеличение на финансовия резултат за периодите на финансовите 2006г., 2009г., 2010г., 2011г., на основание чл. 16, ал.1, във връзка с ал.2, т. 3 от ЗКПО със сумите, както следва: за 2008г – 260 614,32лв.; за 2009г – 578 529,15лв.; за 2010г – 578 529, 15лв и за 2011г. – 578 529,15лв. или общо определен допълнително корпоративен данък в размер на 119 021,43 лв.

Предвид последното, оспореният РА №[ЕИК]/17.12.2012г., издаден от Р. Г. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП – Големи данъкоплатци и осигурители следва да бъде отменен в оспорената част, а именно относно отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 976 393,04 лв. за данъчни периоди м.07, 09, 11.2008г. и относно допълнително установен корпоративен данък за 2008г., 2009г., 2010г. и 2011г. в размер на 119 021,43 лв. и начислени лихви за забава в общ размер на 362 486,26лв.

При този изход на делото и изричната претенция на жалбоподателя, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК следва да се присъдят направените по делото разноски, за които са представени доказателства. В случая, от жалбоподателя са представени доказателства за платена държавна такса в размер на 50,00лв., платен депозит за съдебносчетоводна експертиза в размер на 600,00лв. и платено адвокатско възнаграждение в размер на 38 038,80 лв.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал.1 и чл. 161 от ДОПК, Административен съд София град, I отделение, 16 състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата на У. П. Ю. Е. С. Е., Ревизионен акт №[ЕИК]/17.12.2012г., издаден от Р. Г. С., на длъжност главен инспектор по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите – Големи данъкоплатци и осигурители, потвърден с Решение № 918/22.05.2013г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика – С. в частта относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 976 393,04лв., по фактури № 1/08.07.2008г.; № 2/16.09.2008г. и № 3/21.11.2008г., издадени от Р. Р. Парк АД, както и в частта относно извършеното увеличение на финансовия резултат за периодите на финансовите 2006г., 2009г., 2010г., 2011г., на основание чл. 16, ал.1, във връзка с ал.2, т. 3 от ЗКПО със сумите, както следва: за 2008г – 260 614,32лв.; за 2009г – 578 529,15лв.; за 2010г – 578 529, 15лв и за 2011г. – 578 529,15лв., в резултат от което е определено допълнително задължение за корпоративен данък в размер на 119 021,43 лв.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на У. П. Ю. Е. С. Е., ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица]/87, представлявано от Д. Т., в качеството на управител сумата в размер на 38

688,80 лв. (тридесет и осем хиляди шестстотин осемдесет и осем лева и 80ст.) лева, представляваща направените по делото разноси.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението на страните, че е изготвено и получаването на препис от съдебния акт.

Съдия: